

業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた 研究の類型と今後の課題

町田 遼太

要 旨

本研究の目的は、業績管理の利用者および業績管理の利用方法に焦点に当てた研究の問題意識、研究方法、目的を整理し、今後の研究課題を提示することである。業績管理の利用者とは、業績管理に影響を受けるあらゆる組織成員である。本研究では Chenhall [2003] および Chenhall and Moers [2015] が指摘している利用者および業績管理の利用方法に焦点を当てた研究群 5 つについて、包括的な研究および影響力の強い研究をレビューし、その対象者・研究方法・目的を整理した。レビューを踏まえ、利用者に焦点を当てた研究は「協働を促すための予算管理の運用」に集約することができる点、予算管理という管理会計手法が有する機能的な問題と、利用者側が認識している主観的な問題の双方に取り組む研究である点が明らかになった。今後の方向性として、管理可能性原則の適用などを視点として、経験的研究に基づく因子の特定とアクション・リサーチによるプロセスの解明を目指す混合研究を行う必要性を指摘した。

1. 問題の所在

本研究の目的は、業績管理の利用者および利用方法に焦点に当てた研究の問題意識、研究方法、目的を整理することによって、今後の研究課題を提示することである。本稿では、業績管理の利用者を、業績管理に影響を受けるあらゆる組織成員と定義する。多くの既存の経験的管理会計研究では、業績管理の利用者が各組織階層の管理者に限定されており、日々の業務そのものが業績管理のプロセスと密接に結びつくであろう一般の従業員は、主な研究対象とはされてこなかったからである。しかしながら、管理者の指揮の下にある人々の、業務上の微細な工夫や優れたチームワーク、管理会計技法およびその利用方法に関する理解・合意形成といった彼らの日常における管理会計を取り巻く実務の中にこそ、マネジメント・コントロール・システム（以下、MCS）を適切に作用させるための示唆が存在している [澤邊, 2015, p.58]。したがって、従来の管理会計研究上では焦点が当てられてこなかった、非管理者を含んだ組織成員を取り巻く現象が MCS の成否にどのように関わるかが管理会計研究

上重要な課題となると考えられる。この問題意識が本研究の出発点であり、研究上の意義でもある。

かかる問題意識に基づき、本稿では業績の利用者（以下、利用者）に焦点を当てていると考えられる研究群の代表的な文献をレビューし、その問題意識・目的・研究方法を整理し、管理者のみならず利用者、すなわち現場の従業員⁽¹⁾も含めた業績管理の運用に関する研究の今後の展開を提示したい。なお、本稿で用いる「利用者」という語は、ミドル・マネジャーやローワー・マネジャーを含む、組織に存在するすべての成員を指し示している。また、「現場の従業員」や「一般の従業員」などの語を「利用者」に含まれる非管理者として、特に区別することなく用いている。

本稿は、以下のとおり構成されている。以降の本節では、業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた研究の必要性に関わる背景を3つの観点から述べる。2節では、利用者という視点そのものに関する先行研究を引用しながら、管理会計研究における意義および3節でレビューする研究群の選定根拠を述べる。3節では5つの研究群の代表的な研究をレビューし、4節では、レビューしてきた文献から論点を集約し、結論として今後の研究課題を述べる。

1.1. 組織前提の変化

MCSの概念が、会計的なコントロールのみならず、あらゆるコントロール手段を含むという議論は古くからなされている。特に、レレバンス・ロスト [Johnson and Kaplan, 1987; Johnson, 1992] 以降の議論においては、エンパワメント概念の隆盛を起点として、機械的・階層的組織を前提としない新たな組織前提に基づくMCSの必要性が検討されてきた [伊藤(克), 2008]。例えばOtley [1994] は、MCSの概念が拡張した背景に、①不確実性の増大②組織規模の縮小③調整と提携（組織間関係）の変化④より洗練された製造業とサービス業の出現を挙げている [pp.291-294]。②から④は全て組織構造に焦点が当てられており、Anthony and Govindarajan [2007] の階層組織を前提としたマネジメント・コントロールが、会計以外の他のコントロール手段を無視している点が批判の対象とされている。

Birnberg [1998] や Herath [2007] も同様に、不確実性の増大がMCS拡張の背景にあると指摘した上で、不確実な環境に適応するための組織構造に着目し、「より小さな組織単位の役割が増大するであろう」と考察している [Birnberg, 1998, p.39]。また、Chenhall [2008] は、激しい競争下にある経営環境を背景として、パリュー・チェーンに焦点をあてた水平的組織構造を提案している。水平型組織とは、階層ではなく、プロセスをベースとした構造を

(1) ミドル・マネジャーという語がどの階層の管理者を指すかについて統一的な定義はないが、Balogun and Johnson [2004] の研究では、事業部や機能部制組織の長、プロジェクト・リーダーおよびアクション・プランのリーダーがミドル・マネジャーとして取り扱われている。

取る組織構造である。具体的には、フラット構造や自律的チーム、クロスファンクショナル・チームを挙げている。Otley [1999] も、組織構造に関しては、バリュー・チェーンに焦点をあてたプロセス志向が、垂直的・階層的構造を補完するとしている。

これらの論考は、より低い階層に権限を委譲することによって、環境変化に適応するような行動を組織全体で特定し、実行できるような組織構造および MCS が必要であることを論じている点で共通している。環境変化に適応するためには、事業のプロセスに即した組織を整備し、顧客を含めた製品市場と密な接点を有する従業員に組織全体の目標達成を導く行動をいかにとらせるかが鍵となる。また上述の指摘は全て、不確実性への対応策として組織をより小さく、細かくすることを志向している。組織が小さく、細くなることは、管理者以外の個人に対する MCS 運用の責任負担が増大することを意味する。敷衍すれば、不確実性の増大を発端とした組織前提の変化によって、管理者のみならず一般の従業員も MCS の運用に確実に関わることになったという事実と、その事実を管理会計研究上で取り扱う必要性が生じていると言えるであろう。

1.2. 対象者の変化

MCS の設計および運用を扱った伝統的な研究では、トップ・マネジメント＝ミドル・マネジャーという垂直的な関係における調整が暗に仮定されていた [Hopwood, 1996]。組織前提の変化によって、権限が委譲された小さな組織単位的重要性が増している中で、利用者が職位上の管理者以外に拡大していくことは自明であろう。この点に関して、澤邊 [2015, pp. 58-59] は、MCS には意図的な側面（設計）と自生秩序的な側面（運用）の二面があり、意図的に設計された MCS に影響を受ける形で運用された MCS が、MCS の再設計に影響を与えると指摘している。この関係は再帰的關係と呼ばれ、運用から設計への再帰性を概念化する議論が展開されてきたとしている。再帰性の議論には、「現場の人々が、MCS の仕組みがどう関係しているのか理解」[p.59] することが含まれている。つまり、組織前提の変化は、設計された MCS を運用過程において修正する役割が従来の職位上の管理者のみならない現場の従業員にもあることを示していると言えるであろう。

1.3. MCS 研究における水平的協力関係への関心

コンティンジェンシー理論に基づく MCS 研究は、先に指摘した MCS 概念の拡張を待たずして、管理会計技法の成否に関わる諸々の諸変数の特定が主たる関心であった [Chenhall, 2003; Malmi and Brown, 2008]。他方、脱予算経営やアメーバ経営の諸研究は、フロントラインの従業員を含めた組織成員へのエンパワメントを前提とし、彼らにもその影響が及ぶようなシステムが提唱されている。これらの包括的な MCS の設計および運用においては、単に権限移譲や組織構造の変更が問題とされているのではない。加えて、上述のような上位者

＝下位者という関係にとどまらない垂直的な統合を図る業績管理システムの構築のみならず、部門間・従業員間の水平的協力関係 [例えば、藤野・李, 2016] の醸成が必要とされている。

水平的協力関係の鍵概念であるインタラクティブ・ネットワークや共有責任の概念 [Simons, 2005] が、利用者に形成されてこそ MCS が機能すると考えられる。利用者に焦点を当てた研究においては、大浦 [2006] が「信頼」を鍵概念とした組織間管理会計研究の必要性を論じているように、この水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのかが研究関心の中心となろう。

2. 業績管理の利用者の視点に立つ研究の意義と目的

2.1. 利用者に焦点を当てた研究の意義と方法

伝統的な MCS は、組織成員に影響を与えるプロセス [Anthony and Govindarajan, 2007] と定義されている。しかしながら、挽ほか [2008] が行った米国を中心とした分権的組織の研究のレビューによれば、その対象、すなわち設計された MCS の運用主体は基本的にミドル・マネジャーに限定されている⁽²⁾。多くの伝統的管理会計の諸論点とその研究が暗黙のうちにマネジャーにその対象を限定していることは、管理会計情報や業績管理システムそのものはあくまでマネジャーにのみ利用されるものであって、業績に対して公式的な権限や責任を有していない従業員を捨象しているという誤解を生む可能性がある。しかしながら、エンパワメントや権限移譲の概念に基づけば、彼らにも管理上および業務上の権限が一部委譲されていることは至極当然であるため、彼らを運用主体に含めて MCS を捉える必要がある。

かかる環境において、管理会計研究においては、規範的演繹的に MCS の設計および運用の形態を論じる研究や、帰納的方法で現時点での現実を写像するような研究を複合させつつ、あるべき論に利用者がどのように近づいていくかを明らかにする研究手法が必要となる。

この点に関して、伊藤（嘉）[2001] は、「行為者の視点に立つ管理会計」として、修正解釈学的アプローチ：解釈的アプローチを提唱し、その意義を以下のように説明している。

管理会計が今後どのように実践かつ展開されていくかを直接に規定するのは、組織構造とか環境といったものでもなければ、会計手続きや会計数値の技術的・構造的な特徴といったものでもない。（中略）むしろ、管理会計が組織成員の行為による、その意味である組織的な事象としてわれわれの経験世界に現れてくるものであるとしたら、行為者

⁽²⁾ 経済学的な業績管理会計研究の多くも、上位者と下位者という階層的な関係を前提とした分析を行っている [例えば、Demski and Feltham, 1978; Abernathy, Bouwens and van Len, 2004]。

の心理プロセスに訴えかけ、その行為や態度を規定するのはなんであろうか。それは行為者みずからが管理会計をどのように理解し、またどこまで有意味な存在として認知しているかということをおいてほかにない。[p.66, 下線は筆者]

伊藤（嘉）は、コンティンジェンシー理論が関心を払って来た諸要素（組織構造や計算構造や手続き）自体が実践を規定するのではなく、行為者（利用者）の認識の変化をそれらに跡付けてこそ実践のあり方を明らかにすることができると述べている。先述の研究関心の変化に照らして換言すれば、予算管理のような包括的な業績管理手法の成否を決定づけるのは利用者間の協働を促すような組織的心理状態が組織全体に醸成されているか否かであるということである。

小林 [2009] は、このような協働を「相互作用」と呼び、先行研究に見られる業績管理を介した相互作用の存在に触れながら、管理会計研究における立場を明らかにしている。小林は、相互作用についての管理会計研究の視点として以下の4点を指摘している。すなわち①戦略的不確実性への対処における垂直的・水平的相互作用②管理可能性原則の適用③責任センター間における対面接触の頻度や距離がもたらす相互作用の差異、そして④集団的なアカウンタビリティの醸成である。これらの視点を明らかにする研究方法として、Giddensの構造化理論や、Latourが提唱するアクター・ネットワーク理論などの可能性を指摘している。

小林 [2009] が相互作用における管理会計の視点として挙げた論点のうち、特に研究の余地がある分析の視点として、管理可能性原則の適用とこれらの概念との関係という観点が挙げられる。なぜなら、管理可能性原則自体が伝統的な論点であり、かつ業績管理における権限と責任の設定が、利用者間の協働を促すか否かに関わっているためである。

伊藤（嘉）および小林は、利用者に焦点を当てた研究の方向性を示している。エンパワメントや権限移譲の議論は、管理会計研究の対象に変化をもたらし、組織成員間の水平的相互作用に着目した研究の可能性を指摘した。エンパワメントによる管理会計研究が盛んにおこなわれた1990年代と比較して、情報⁽³⁾を作成、保存、伝達および共有する技術は飛躍的hiyakute 飛躍的に進歩しており、組織構成員の誰もが業績管理の利用者となりうる。かかる状況においては、小林の指摘通り、管理可能性をどのように適用するか、あるいはそれを意図的に違反する [Frow, Marginson and Ogden, 2005] のかを検討すると同時に、それが水平的な協働を促すかどうか、管理会計研究上重要な課題となると考えられる。

そこで本研究では、問題意識に該当すると考えられる研究群を「業績管理の利用者および

⁽³⁾ ここでいう「情報」とは、必ずしも管理会計情報のみを指しているわけではないことに留意されたい。Johnson [1992, p.122] は、作業員へのエンパワメントに際して、「会計的な責任を遂行するために設計されたシステムからの情報を用い」て彼らをコントロールすべきでないと主張し、顧客やプロセスに基づいた非財務情報が作業員たち自身にとって有用な情報となることを示唆している。

利用方法に焦点を当てた研究」と称し、その目的や研究方法を整理することで今後の研究を深める端緒としたい。

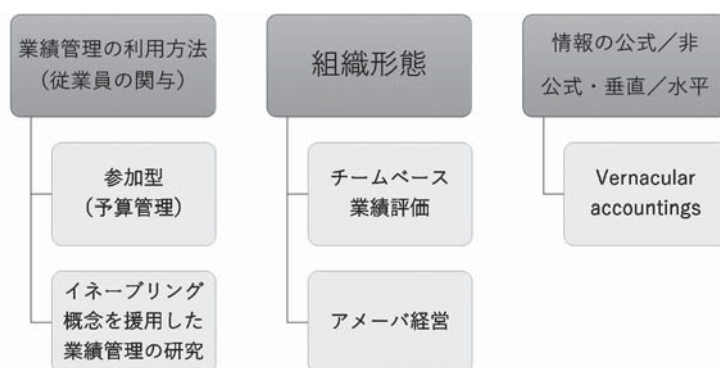
2.2. レビューする研究群と論文の選定

Chenhall [2003, pp.131-132] は、公式化・標準化を志向した機械的な (mechanistic) コントロールと対比させる形で、豊富な情報に基づく柔軟で即応的である有機的な (organic) コントロールという形態を指摘し、有機的な MCS の形態として、参加型予算管理をその一つとして挙げている [Chenhall, 2003, p.133]。さらに、Chenhall and Moers [2015] では、イノベーションのための MCS として、公式／非公式のコントロールの組み合わせおよび Levers of Control [Simons, 1995] のフレームワークにおけるコントロールの利用方法に着目し、チーム組織構造や Vernacular accountings が論点として採りあげられている。本研究では、事業部や部門だけでなく、小さな組織単位を取り扱っている点、より現場に近い階層へのエンパワメントを要件としている点、水平的協力関係を含む協働に言及できる可能性がある点、利用者が取り扱う情報を介在した従業員の行動や意識に関連するという点を踏まえて、以上の4つに加えて我が国由来の管理会計研究領域であるアメーバ経営を加えた5つの研究群をレビュー対象とした。

図表1は、本稿でレビューを行った研究群の全体像と、それぞれが有すると考えられる観点を整理したものである。参加型予算管理およびイネープリング概念を援用した研究は、業績管理への参加や、その設計・運用段階での改変など業績管理に利用者がいかに関与するのか、という観点での研究である。また、チームベース業績評価およびアメーバ経営は、権限が委譲された小さな組織における業績評価を取り扱っているという意味で、組織形態という観点到分類することができる。最後に、Vernacular accountings は情報のプロセスが公式／非公式なのか、また階層的／水平的な関係を対象としているかという観点到分類することができる。

本研究における文献レビューの目的は、各研究群が利用者および利用方法という視点到どのように対応しているのかを抽出・整理することにある。したがって、各研究群を網羅的にレビューして全体像をつかむというよりは、本研究の関心に対応する目的や研究方法を明らかにすることを主眼としている。各研究群の網羅的なレビューは別稿にゆずることとして、本稿では Cinii や Web of Science などの論文検索データベースを用いて、レビュー対象とする文献を選定した。研究の蓄積があり、包括的なレビュー論文やメタ分析が存在する研究群についてはそれらを参照しながら、適宜文献を追加した。他方、体系的な研究が存在していない研究群についても Cinii および Web of Science などの論文検索データベースを用いて、管理会計研究に対する影響力が強いと思われる文献を抽出してレビューした。

図表 1 利用者および利用方法に焦点を当てた研究群の観点



3. 研究トピック、研究目的、研究方法および目的の整理

3.1. 参加型予算管理

脱予算経営に関連する論考の出現にもかかわらず、予算管理は抜本的な変革がなされることなく利用され続けている [Libby and Lindsey, 2010]。しかしながら環境変化の激しさから、参加を通じてフロントラインの従業員から情報を集める必要性が増大していることは、参加型予算管理の重要性が増大している証左でもある [Derfuss, 2016]。予算編成においては管理者の参与が前提であるが、少なくとも統制には非管理者も影響し、影響を受ける。したがって利用者には上司と部下の双方が含まれるといえよう。例えば、大塚 [1998] の調査によれば、作業員クラスに参加をさせている程度が高い企業が全体の1割強存在していることが示されている。このことは、参加型予算管理においては、利用者があまねく組織全体に存在していることを示している。参加型予算管理は、古く [Argyris, 1952] から大量の研究の蓄積があり、網羅的なレビューをし、その研究対象・研究方法・目的を整理することは紙幅の都合上困難である。しかしながら、包括的なレビューやメタ分析によって、参加型予算管理の目的および関連する要素が一般化されている。したがって本稿では、2編の包括的なレビューに依って、これらを整理することを試みる。

Mahlendorf, Schäffer and Skiba [2015] は、2011年以前の参加型予算管理の経験的研究をレビューし、参加型予算管理の先行要因と参加型予算管理の利用への影響に関して命題を導出している。包括的なレビューによって、上司の視点による研究では、部下の動機づけ、情報の非対称性の解消、業績評価への予算の利用（予算の強度）などが主な論点となっているのに対し、部下の視点による研究では、環境の不確実性、分権化の程度、タスクの困難性、管理不能要因などが主要な論点となってきたことが明らかにされた。レビューを踏まえて、情報共有による非対称性の解消、環境の不確実性に対応した計画、内部・外部の管理不能要

因と上司および部下の参加型予算管理の利用との関係を示した 10 の命題を提示している。

Derfuss [2016] は、60 年以上に及ぶ参加型予算管理研究のメタ分析を行っている。彼の問題意識は、参加型予算管理と様々な業績（部門・予算実務・経営）との相関に関する研究には多くの蓄積があるものの、その分析手法およびレベルやサンプルの選定、尺度や産業の影響などをコントロールした分析がなされておらず、参加型予算管理が真に業績に正の影響をもたらすかどうかは不明確である、というものである。これらの要因をコントロールしたメタ分析の結果、参加型予算管理は全ての業績と正の相関があり、特にサービス業よりも製造業において業績との相関が強いこと、また複数の指標への参加の方が単一の指標への参加に比べて相関が強いことが明らかにされた。

以上、参加型予算管理の包括的な研究をレビューしてきた。参加型予算管理の利用者は計画に参与する上司および部下であり、その利用方法は全社的な目標の下達および KPI の設定である。主な目的は、予算への参加とパフォーマンスとの関係および参加を促進する先行要因の特定である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に全体最適と部分最適のバランスに関心を抱いている研究が多い。研究方法としては、経済学に基づく分析的アプローチやコンティンジェンシー理論に基づく経験的アプローチが用いられている。コンティンジェンシー理論に基づく研究においては、諸変数の関係を実証する研究も多く見られる。

3.2. チームベース業績評価

チームベースの業績評価を取り扱っている研究の多くは体系化されておらず、結果も統一的不是ではない [Mendibil and MacBryde, 2006]。また、実務家のコンサルティング経験をベースとした規範的研究も多く、科学的信頼性および妥当性が低いことは否定できない [Mendibil and MacBryde, 2006]。しかしながら、利用者であるチームメンバー間の協働を通じて、組織目標を達成することが要求される組織形態における業績管理の意義に関する研究は 2000 年近辺 [例えば、Hudson, Smart and Bourne, 2001; Scott and Einstein, 2001; Zigon, 1997] を中心に盛んに行われており、その論点は本稿の問題意識と重なる部分が多い。すなわち、利用者であるチームおよびチームメンバーに対し KPI をいかに設定し、下達するか、全体最適と部分最適のバランスをいかにとるか、といった点である。さらに、コンティンジェンシー理論に基づいた諸変数の特定と業績との関係の経験的研究もいくらか行われている。以下ではやや紙幅を割き、規範的研究と経験的研究に分けたレビューを行う。

3.2.1. チームベース業績評価における規範的研究

Forrester and Drexler [1999] は、チームと組織全体の間で検討すべき 7 つの要素を自身のコンサルティング経験を基に導出している。要素は「マインドの統一」と「行動の統一」

に分類されている。④引受 (buy-in) は、「マインドの統一」と「行動の統一」の両方に含まれる。

- ①チームの形態（正しいチームが適切に配置され、調和がとれているか）
- ②信頼性（チーム間に信頼出来るつながりが構築できるか）
- ③焦点（組織全体の目標設定と方向付け、アカウンタビリティ）
- ④引受 (buy-in)（1. 組織全体の業務に対する当事者意識と関与 2. 権力と管理の問題）
- ⑤調整（円滑に一貫した業務が行えるか）
- ⑥影響（組織全体自体、またはクライアントが作り出すイメージ）
- ⑦バイタリティ（長期的持続的に組織を動かすためのエネルギー、学習、キャパシティ）

Cohen and Baily [1997] は、チームの有効性について、経営学の領域における研究を中心にレビューしている。彼らはチームを①作業グループ②パラレル・チーム③プロジェクト・チーム④トップ・マネジメント・チームに分類し、比較検討を行なっている。

レビューから得られた知見は、以下の5点である。すなわち、①チームの有効性の決定因はチームの形式によって異なる。例えば、作業グループは組織の内部プロセスの有効性を追求し、プロジェクト・チームは外部プロセスの有効性を追求する形式である②業績と態度に関する便益は、直接的な参加によって得られる③グループの凝集性はパフォーマンスと正の関係がある④グループおよび個人の自律性は、高いパフォーマンスと関連がある⑤誰がどのように業績を評価するのかが、成功か否かを決定する要因である。

3.2.2. チームベース業績評価における経験的研究

Mendibil は、プロセス・ベースや協働構造が企業の成長の鍵となるという見解のもとに、チームベース業績評価システムの設計と実行の研究を体系的に行なっている数少ない研究である。彼は Mendibil [2003] で、先行研究を基にチームベース業績評価システム（以下、TPMS）の特徴を8つに整理した上で、これらの特徴を確認する実証研究を行っている[Mendibil and MacBryde, 2006]。結果、11の要因がTPMSの設計と実行の要因であることが特定されている。中でも「チームの成熟度」要因が組織のパフォーマンスと高い相関があり、チームの成熟度を高めるようなMCSを構築する必要があると主張されている。また、戦略が下方展開されていること、戦略の質が業績評価の質に大きく関係していることも検証された。

Drake, Haka and Ravenscroft [1999] は、原価計算システム、報酬およびグループのパフォーマンスとの関係を実証した研究である。原価計算システムとしてABC (Activity-Based Costing) とVBC (Volume Based Costing)、報酬としてグループ全体の報酬とトナメント（個人）ベースの報酬制度を取り上げ、それぞれの組み合わせでグループ全体のパフォーマンスを測定している。結果は、個人のコスト情報を含むABCと、グループ内の協

力関係の構築を促すためのグループ報酬制度との組み合わせが、最もパフォーマンスが高いというものであった。

Scott and Tiessen [1999] は、チームにおける、業績評価、従業員の参加および報酬とチームの業績との関係を、カナダの企業への質問票調査によって検証している。

結果から得られる知見は、以下の3点に要約することが出来る。すなわち、①多くのチームが財務および非財務尺度が補完しあい、一つの形をとる業績評価を行なっていることが判明した。従業員の参加と結びついた尺度が設定されていること、チームの業績と報酬のリンクがチームの業績を向上させる。②目標設定への従業員の参加が業績の改善につながっている。しかし、従業員が実際に参加しているのは主に非財務的な尺度の目標値の設定である。これは恐らく、従業員が財務的尺度に精通していないことが原因である。③個人の報酬とチームの業績との相関は低かったが、業績評価がより包括的になる（非財務尺度の割合が増す）、または従業員の参加の度合いが高まるにつれて、報酬と業績の相関が高まっている。

Frow, Marginson and Ogden [2005] は、既存の業績評価の研究が組織の「頂点」に焦点を置いておりとし、「マイクロ・レベル」でのマネジメント・コントロールの実行に焦点を当てるべきであるとしている [p.272]。加えて、サイバネティックス（ここでは予算）のみによるコントロールが「個人主義、階層依存、リスク回避、方便（引用者注：自身の都合のいいように言い訳すること）」といった弊害を招くと指摘している [p.271]。これらの背景から、英国企業のケース・スタディを行い、Simons [1995] のフレームワークを援用して分析している。チームベース業績評価は全社目標から下方展開され、下方展開された目標は予算だけではない、非サイバネティックな手段も含めてコントロールされている。責任会計の観点から言えば、下方展開された業績評価による責任は共有された説明責任（shared accountability）として個人の目標とは別の概念によって管理される。結果、すなわちフィードバックされた結果の集合は、新たな全社目標の策定に活かされることとなる。

Rowe [2004] は、組織構造および会計構造と業績との関係を経済学ベースで検証している。具体的には、チームという組織単位がフリーライダー問題を減らすこと、また、チームの会計構造がチーム内のインフォーマル・コントロールを促進することが実証された。上記2点を満たす条件として、「チームが（プロセスの）改善を意図する場合、チームの構造と対となる、プロセスレベルでの会計報告構造を用いることが重要」であると指摘されている [Rowe, 2004, p.1176]。また、これらの実証的研究として Rowe, Birnberg and Shields [2008] では、組織変革における責任センターの境界と業績の測定可能性と、マネジャーが私的に有する知識の共有との関係を明らかにしている。彼らは、責任センターを競合的・協力的境界に分類し、さらに4つの次元（組織的・コミュニケーション的・物理的・時間的）で検討している。9年間におよぶフィールド・スタディによって、急激で大規模な非連続的な組織変革においては、責任センター同士が強く結びつけられ、個々の責任センターの業績

を測定することが困難になる様子が観察された。このような状況下では、責任センター間で協力的関係が生まれるように管理することで、マネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなること、組織変革が段階的に進められる場合は、責任センターが緩やかに結びつけられ、個々の業績の測定が比較的容易なため、責任センターを市場競争的に管理することによって、業績向上に資するマネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなることが実証された。

Hacker and Lang [2000] は、米国のハイテク企業における業績評価の変更について記述的研究を行っている。ケース企業は、資本利益率（ROI）とゼロベース予算（ZBB）を用いてチームの業績評価を行っていた。しかし、これを企業のミッションに基づいた多面的な業績評価に変更した⁽⁴⁾。具体的には、事業戦略バランスト・スコアカード（BSC）から導かれた「全ての場所において、コスト効率性と製造効率、キャパシティの最適化を、余裕をもって追求する」というミッションから、①スケジュールに対する業績（作業量／作業時間、納期順守のためのアクション）②顧客満足（定時配送・品質・コミュニケーション）③チームの健康度（メンバーの調査・ミーティングの参加率・個人の業績報告・分業の度合い・制約文書）の3点の評価尺度を導き出した。これらの業績評価指標は、BSC上の財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点に呼応させたものである。非財務的な評価指標が取り入れられたことに加えて、事業戦略、とりわけBSCから下方展開された戦略目標の達成に応じて業績評価が行われるようになったことが、このケースの特筆すべき点である。従来の財務的なコントロール手段に加え、チームという組織構造と、それに合わせた業績評価によるコントロールがなされている事例である。

チームによる業績評価の目的は「チームの活動を少数の重要な指標に集中させ、ひいては業績を改善すること」であるとHacker and Langは指摘している。また、「業績指標を、全てのチーム・メンバーや管理者に可視化することによって、多くのメンバーが個人とチームの業績に説明責任（accountability）を感じるようになる」ので、「チームにフォーカスした業績評価システムを発展させることは、メンバーの説明責任を高め」、他のチームとの協働を促すことにつながると論じられている [p.231]。

Rowe [2004] およびDrake, Haka and Ravenscroft [1999] を除いては、規範的な研究またはケースおよびサーベイによる経験的研究である。経験的研究においては、チームベースでの業績評価がコントロールとしてどのような機能を持つのかを明らかにした [Drake, Haka and Ravenscroft, 1999; Scott and Tiessen, 1999; Rowe, 2004] うえて、業績評価システムの開発と運用方法が検証されている [Hacker and Lang, 2000; Mendibil, 2003; Frow,

⁽⁴⁾ Hacker and Lang は、対象企業におけるROIとZBBの利用目的をそれぞれ「投資額に応じた効率性の追求」と「チームメンバーにコスト意識を持たせるため」と説明している。

Marginson and Ogden, 2005; Mendibil and MacBryde, 2006; Rowe, Birnbing and Shields, 2008]。

3.2.3. チームベース業績評価の研究対象・研究方法・目的

以上、チームベース業績評価の代表的な研究をレビューしてきた。チームベース業績評価の利用者はいうまでもなくチームメンバーであり、その利用方法は全社的な目標の下達および KPI の設定である。主な目的は、チームメンバーへの適切な KPI を示すことによる全社業績の向上である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に全体最適と部分最適のバランスに関心を抱いている研究が多い。研究方法としては、チームベース業績評価の運用上の諸変数の特定のためにコンサルティングベースの規範的アプローチおよびコンティンジェンシー理論に基づく経験的アプローチが用いられている。コンティンジェンシー理論に基づく研究においては、諸変数の関係を実証する研究も見られた。

3.3. イネープリング概念を援用した業績管理研究

Adler and Borys [1996] が提唱した強制 (Coercive) およびイネープリング (Enabling) の概念、およびイネープリングの公式化の概念は、MCS の枠組みの中でも適用されてきた。事前に定められた通りに組織成員が行動することを想定している強制のシステムとの対比概念として、イネープリングの公式化の概念 (リペア・内部透明性・全体透明性・柔軟性) は、成員自らの判断で対応できるようにコントロール・システムを設計することを志向している。したがって、本稿の問題意識である成員間の水平的な協力関係を含む協働と近似した概念である。イネープリング概念を援用した管理会計研究は西居・近藤 [2015] によって、網羅的にレビューされているため、本節では、そのうちの代表的な研究および新たな研究アプローチをとっている直近の研究をレビューする。

3.3.1. イネープリング概念を援用した代表的な研究

Ahrens and Chapman [2004] は、イネープリング概念をいち早く業績管理の設計と運用に援用した研究 (以下、EPMS) を展開した。彼らは英国のレストラン・チェーンへのインタビュー調査やアーカイバルデータの利用を通じて、本社と店舗との階層的な関係において店舗のマネジャーが主体的に管理会計システムや業務の変更に関わることでイネープリング・コントロールが公式化され、機能していることを明らかにしている。

直近の研究である Englund and Gerdin [2016] では、現場の従業員の経験や業務に対する知識がどのように業績測定システムの開発に活かされるのかを、多国籍企業の子会社に対するアクション・リサーチによって明らかにしている。現場レベルの従業員による業績測定

システムの開発過程における、業績会計数値（numbers）によるトップからの強い評価に対するプレッシャー、業務に対する既存のメンタルモデル変更といった要素が、EPMSがなぜ、そしてどのように発展していくのかを決定づけているとしている。

Ahrens and Chapman [2004] の研究を起点 [西居・近藤, 2015] として、イネーブリング概念を用いた研究は主にアクション・リサーチを主とした定性的手法を中心に行われてきた。しかしながら、最近の研究では、定量的な手法とアクション・リサーチによる定性的な方法を組み合わせた研究も存在する。Groen, Wouters and Wilderom [2012] は、業務単位の業績評価の開発と実行に従業員が参加することが、従業員の自律的な行動とどのような関連があるのかをアクション・リサーチと質問票調査との混合研究によって実証した研究である。従業員の自律的な行動については、社会心理学を応用して分析がなされた。アクション・リサーチは、オランダの清涼飲料水産業のボトリング・ラインのメンテナンス部署を対象として行われた。全体の結果として、EPMSの設計に従業員を参加させることで、イニシアチブが高まることが明らかになった。イニシアチブが高い状態とは、①自発的な行動②先を見越した行動③持続的な行動④全員経営的な行動に従業員がとる状態を指している。つまり、業績評価の開発に従業員が参加することで、（業績評価尺度に対して）自律的な行動を採るようになる。すなわち業績評価自体が従業員のイニシアチブを高めていることが明らかにされた。

3.3.2. イネーブリング概念を援用した研究の対象・研究方法・目的

以上、イネーブリング概念を援用した代表的な研究をレビューしてきた。EPMSの利用者はEPMSの運用に関わる従業員であり、その利用方法は従業員の直接的主体的な参加をつうじた業績管理システムの設計・運用である。主な目的は、階層組織における環境の不確実性への対応である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に従業員によるシステムの微調整や変更を取り扱った研究が多い。研究方法としては、基本的にはアクション・リサーチによってイネーブリング概念の公式化を検証する方法が用いられているが、近年の研究では、サーベイ調査によって対象企業の実態を心理学ベースで実証した後、詳細なプロセスをアクション・リサーチによって明らかにする混合研究法が用いられているものがある。

3.4. アメーバ経営

3.4.1. アメーバ経営の先行研究

アメーバ経営は「従業員の自主的経営を基礎とする、自律的組織」であり、「アメーバ経営はその自主的経営を支援するシステム」である [廣本, 2006, p.363]。つまり、従業員が経営者の視点で自律的に行動することが目的であり、その行動が組織全体の成長につながる

よう支援する利用者に焦点を当てた MCS であるといえる。基本的に、京セラおよび京セラコミュニケーションシステム株式会社の支援を受けた企業が研究対象となるため、サーベイによる大量データを用いた研究は行われにくく、京セラの実務を記述した上でアメーバ経営の要素や効果を論じる規範的な研究や、アクション・リサーチによるケース研究が多くを占めている。本節では、規範的な研究に加えて、他のアプローチをとる研究をレビューすることとする。

谷 [2013] は、アメーバ経営における代表的な規範的な研究である。谷は、アメーバ経営のケース研究のフレームワークとしての要素として、①マーケット情報を織り込んだ小集団部門別採算制度を有していること②理念システムとして京セラフィロソフィを標榜・浸透させていること③採算を向上させるために、アメーバ間の壁を超えた組織成員間での垂直的・水平的インタラクションによって「創造的連携」[p.168]を生み出すこと④トップのリーダーシップと人材育成の並行を挙げている。これら要素が「市場に対応して、現場の知恵（創意工夫）を引き出し、組織を活性化する」[p.162] ことにつながるといえる。これら規範的研究の他に三矢 [2003] などの体系的なケース研究がある。他にも、アメーバ経営の海外移転 [例えば、劉・三矢・加護野, 2006] の研究も存在している。

他方で、現場レベルの従業員に利益責任を負わせ、利益管理を行わせるマイクロ・プロフィット・センター（MPC）研究の一部としてアメーバ経営を捉える [庵谷, 2013] 向きもある。庵谷は、アメーバ経営以外の MPC の事例も引き合いに出しながら、利益責任の細分化や現場レベルへの付与に伴う責任会計の問題、また、現場レベルにおける会計情報の機能を検討している。特に、会計数値に不慣れな現場の作業員に対して、「わかりやすく単純な」情報を提供することが強調されている。

これら規範的研究およびケース研究に加えて、社会学的なアプローチを応用した研究も存在している。例えば、潮 [2014] は「ユビキタス」としての管理会計がアメーバ経営の実践においていかに発展していくかをアクション・リサーチによって明らかにしている。潮はアクター・ネットワーク理論を援用して、会計数値における「銘刻」概念が時間当り採算にどのように形成され、従業員に認識されているか、すなわち管理会計システムが従業員の認識のうちにどのように浸透しているかを記述している。

3.4.2. アメーバ経営の研究対象・研究方法・目的

以上、アメーバ経営の代表的な研究をレビューしてきた。アメーバ経営において利用者の中心となるのは、アメーバリダーとアメーバ内の従業員であり、利用方法は全社的な目標が下達された時間当たり採算の向上である。主な目的は、京セラフィロソフィとアメーバシステムの正当性の検証、換言すれば現場の従業員による利益管理と全体最適を志向するためのシステムの構築・運用・他業種への展開である。そのための論点として、経営理念である

京セラフィロソフィと管理会計システムの相互作用を取り扱った研究が多く見られる。研究方法としては、京セラの実務を規範的に捉えるアプローチの他、アクション・リサーチを用いたケース研究が多数を占めている。また、少数ではあるが、社会学をベースとした研究やコンティンジェンシー理論的研究としてアメーバ経営が有する諸変数の関係を実証する研究も見られる [窪田・三矢・谷, 2015a; 2015b; 2016]。

3.5. Vernacular accountings

Kilfoyle, Richardson and MacDonald [2013] は、公式的な会計システムに関する研究がロー・マネジャーの情報ニーズや、特定の関係や意思決定においてマネジャーや組織成員が公式のシステムを信頼していない状況を捉えられていない、と主張している。このような状況で、マネジャーを含む組織のアクターが自ら創り出し、非公式なシステムに意思決定の合理性の根拠を付与していくような会計およびコントロール・システムを Vernacular (その地方固有の、方言) accountings と定義している。

Kilfoyle, Richardson and MacDonald は、Vernacular accountings と他のコントロール・システムとの関連を、会計の影響力と合理性の根拠というフレームワークで整理している [図表 2]。会計の影響力が強く、階層的な合理性を求める状況では、公式的な会計コントロールが有効に作用し、会計の影響力が弱い状況においては、文化やクランによるコントロールが効果的である。Vernacular accountings が有効に作用するのは、水平的・局所的に会計の影響が強く働く状況下においてである。この状況は、従業員間での会計情報以外によるインフォーマルな情報伝達のプロセスと対比される。

Vernacular accountings が研究上意義を持つようになった背景には、コマンド・アンド・コントロールを前提とした MCS から、支援とエンパワメントを志向する MCS への転換がある。つまり、競争や環境の変動が激しく、継続的なイノベーションや柔軟性や変化への適応が鍵概念となる昨今の組織前提においては、局所的・水平的かつ時にはインフォーマルな会計情報によるコントロールが重要な役割を担っているということである。加えて、支援とエンパワメントを志向する MCS を機能させるためには、知識創造や信頼といった概念が鍵となる。

Kilfoyle, Richardson and MacDonald [2013] は、実践理論に基づく会計研究や管理会計およびコントロール・システムに関する諸研究をレビューし、これらのうち非公式な情報のフローやプロセスに着目した研究から、認識論的に概念化した Vernacular accountings の理念型を 3 つ提示している。すなわち、Vernacular accountings は①知識やノウハウの蓄積と継承②上司からの説明を要求された際の防御のための資源③従業員間での認識の共有を支援するための実践として用いられることが弁証されている。例えば、①を扱った研究として、Jönsson and Grönlund [1988] が挙げられる。彼らは、業務マネジャーが日々の業務を行う

図表 2 MCS における Vernacular accounting の位置づけ

		会計の影響力	
		強い	弱い
合理性の 根拠	階層的	公式的な会計コントロール・システム	文化およびクランによるコントロール
	局所的・水平的	Vernacular management accountings	情報伝達のインフォーマルなプロセス

[Kilfoyle, Richardson and MacDonald, 2013, p.386, 一部加筆修正]

ために必要な情報およびコントロール・システムを用いて、上司が期待するアプトプットとの乖離が生じる因果関係を理解し、将来の自身の行動を変えていく過程を描き出している。

Vernacular accountings は、階層的な組織において水平的な協力関係を築く必要性のある部下によって、非公式な会計（情報）が企業固有の会計システムへと移り変わり、合理性を得る根拠およびプロセスの解明が主な研究の目的である。これらを明らかにする方法として、アクション・リサーチを主とした社会学的なアプローチをとるプロセスの研究が多数を占めている。

3.6. 小括：業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究

以上、業績管理の利用者に焦点を当てた 5 つの研究群をレビューしてきた。図表 3 は、本稿でレビューしてきた順番通りにそれらの研究群における利用者・利用方法、論点、研究方法、目的（変数）を一覧したものである。

いずれの研究群においても、利用者としてマネジャーのみならない従業員を想定しており、利用方法も垂直的・水平的協働を志向したものであることがわかる。各研究群において、研究方法および論点に特色がある。しかしそれは同時に「水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのか」に完全に答えるものではないことを意味している。観点別にいえば、業績管理の利用方法の観点については、「どこで」「どのように」には答えるものの、「いつ」「なぜ」に答えることができない。また組織形態の観点については、「どのように」には答えるものの、それ以外の問いに答えることが難しい。情報の公式／非公式の観点については、「なぜ」に答えられるものの、それ以外の問題に答えられない。したがって、「水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのか」という問いに答えるためには、何らかの視点を設けた上で、これら研究群のアプローチを統合させた研究を行う必要がある。次節では、試論的に具体的な今後の研究の方向性を示す。

図表 3 業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究の対象・研究方法・目的

研究群	利用者	利用方法	論点	依頼する 研究方法	目的
参加型 予算管理	➢上司 ➢部下	➢上司による部下の 強制参加（下達強 化） ➢部下からの情報共 有による計画強化	➢情報共有による非対 称性の解消 ➢環境の不確実性に対 応した計画	➢経験的研究（コ ンティンジェン シー理論）	➢業績との相関 ➢予算への上司、部 下の参加を促進す る先行要因の特定
チームベース 業績評価	➢チームメ ンバー	➢目標の下達 ➢チーム別の KPI の設定	➢小集団に適した業績 管理システムの開発 と運用	➢規範的研究 ➢経験的実証研究 （コンティン ジェンシー理論）	➢チームメンバーへ の適切な KPI の 提供による業績の 向上
EPMS	➢従業員	➢従業員の主体的参 加による業績管理 システムの設計と 運用	➢従業員の叡智が共有 され PMS が協創さ れていくプロセス ➢イノベティブな経 営行動の創発	➢経験的事例研究 （アクション・ リサーチ）	➢環境の不確実性へ の従業員による対 応
アメーバ経営	➢アメーバ リーダー ➢従業員	➢全体最適をもたらし 採算表の運用	➢経営理念と管理会計 システムの相互作用	➢規範的研究 ➢経験的事例研究 （アクション・ リサーチ）	➢京セラフィロソ フィおよびアメー バ・システムの正 当性
Vernacular accountings	➢部下	➢ノウハウの蓄積 ➢上司への説明材料 ➢組織的な機能	➢従業員インフォーマ ルな会計情報を生み 出す根拠とプロセス	➢プロセス研究 （社会学）	➢従業員が独自に有 する情報の役割

4. 結 語

本稿では、MCS の運用とその利用者に焦点を当てた研究をレビューし、その関心や研究方法、目的を整理した。それぞれの研究群において明示的には示されていないが、これらの研究群が共通して取り組む問題として「成員間の協働を促すための予算管理の運用に関連する問題」を挙げることができる。

参加型予算管理の研究群によって知見が蓄積されてきたように、非管理者の予算管理への参加は、予算管理の有効性を決定づける重要な鍵となる。チームベース業績評価やイネーブリング概念を援用した研究群は参加型予算管理研究の流れを踏襲しつつも、より現場に近い従業員による業績管理の利用を扱ったものであると考えることができる。アメーバ経営の研究群も、チームベース業績評価同様、小集団という組織形態に言及がなされつつも、部門別の採算管理という意味で、予算管理の利用者および利用方法を扱った研究群の一種であると解することができる。Vernacular accountings は、利用者が水平的な相互作用を生み出すために用いる非公式な会計情報の利用方法に着目する研究群であった。

つまり、これら 5 つの研究群には一貫して、予算管理上の諸活動における協働と、それを促進する上での種々の困難とその克服の要因およびプロセスを明らかにするという問題意識があるといえる。以下では、整理した内容に基づいて、協働を促すための予算管理の運用を

研究する上での今後の方向性を示す。

4.1. インプリケーション：研究方法に関する方向性

「協働を促すための予算管理の運用」は、予算管理という管理会計手法が有する機能的な問題と、利用者側が認識している主観的な問題の双方に取り組む研究と言える。したがって、経験的研究に基づく因子の特定と、アクション・リサーチによるプロセスの解明を目指す混合研究〔市原・篠原, 2014〕を行う必要がある。

すなわち、規範的演繹的推論に基づいて仮説を構築し、社会心理学などを援用したサーベイによって利用者に構築されている協働の現状を明らかにした上で、社会学などを援用したアクション・リサーチをベースとした研究を追加して行うことで、管理会計実践におけるMCSのサブシステム〔伊丹, 1983; Malmi and Brown, 2008〕の役割やインタラクティブ・ネットワークや責任共有といった概念が構築されていくプロセスが明らかにされることが望ましい。この研究アプローチによって、予算管理の成否を決定づける利用者間の協働を促すような組織的心理状態が組織全体に醸成されているか、またそれをどのように醸成していけばよいのかに関する示唆がもたらされうると考えている。

例えば、Burkert, Fisher and Schäffer [2011] は、業績評価における管理可能性原則の適用とマネジャーの心理的知覚との関係を実証している。この方法にインタビュー調査を通じたマネジャーの認識の変化を織り込むことによって、協働関係がいかに構築されているか、現状とプロセスの両方を明らかにすることが出来る。

4.2. 本研究の貢献と課題

本稿では、MCS 概念および研究関心の変化から、マネジャーに対象が限定されない研究をレビューし、その利用者、関心、研究方法、および目的を特定した。そして、業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた研究が「成員間の協働を促すための予算管理の運用」の研究であると再定義し、研究方法と関連させて今後の研究の方向性を論じた。

以下に、本研究の今後の課題を2点述べる。1点目は、各研究群間の関係について客観的妥当性に基づいた検討が、本稿においてはなされていないという点である。本研究のレビューのアプローチがナラティブ (Narrative) レビューであり、レビューした文献はそのほとんどが経験的実証および事例研究であるため、分析的研究の蓄積⁽⁵⁾に触れていない。予算管理の問題点を克服する方法として、全体主義的な報酬が推奨されている [Bogsnes, 2009]。分析的研究は、予算関連行動と報酬との関係について、多くの知見を提供しており

(5) 例えば、参加型予算管理における複数の階層を念頭に置いた分析的研究として、Mookherjee and Reichelstein [1997] が挙げられる。また、管理可能性原則の研究には分析的研究のモデルがツールとしてしばしば用いられることが指摘されている [Lambert, 2001]。

[挽ほか, 2008; 李・松木・福田, 2010]、成員間の協働に報酬がどのような影響を及ぼすかに関しての示唆を得ることができるとであろう。今後、各研究群内のレビュー対象の網羅性を高めるとともに、研究群間の関係をより明確に構造化することによって、研究の体系化を目指したい。

2点目は、研究の実行可能性に疑問が生じる点である。先述した方法で研究を進めるにあたっては、研究者側の管理会計手法に対する問題意識と実務家側が実際に抱える問題との乖離が、研究および実務上の問題解決の障害となる可能性が高い。実際の利用者がどのような問題を認識しているのかについては、本稿では考察の対象としていないものの、アクション・リサーチを行う研究者が対象としようとする事象と、実務家が組織において解決すべきと考える事象とが整合していないと、研究が円滑に進まない可能性が想定される。この点については、デルファイ法による実務家の意見抽出 [Melnyk et al., 2014] などを実施した上で、アクション・リサーチを行うことによって、ある程度解消することが可能であると考えられる。

本稿は、早稲田大学 特定課題 B (課題番号: 2017B-100) の成果の一部である。記して御礼申し上げる。

【参考文献】

- Abernathy, M. A., H. Bouwens and L. van Lent [2004] Determinants of Control System Design in Divisionalized Firms. *The Accounting Review*, 79(3), 545-570.
- Adler, P. S. and B. Borys [1996] Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61-89.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman. [2004] Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*. 21(2), 271-301.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan [2007] *Management Control Systems 12th Edition*, McGraw-Hill, New York; NY.
- Argyris, C. [1952] *The impact of budgets on people*. A study prepared for Controllershship Foundation, The School of Business and Public Administration, Ithaca; NY.
- Balogun, J. and G. Johnson. [2004] Organizational restructuring and middle manager sensemaking. *Academy of Management Journal*, 47(4), 523-549.
- Birnberg, J. G. [1998] Some Reflections on the Evolution of Organizational Control. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 27-46.
- Bogsnes, B. [2009] *IMPLEMENTING BEYOND BUDGETING: Unlocking the Performance Potential*. John Wiley & Sons. (清水孝訳 [2010] 『脱予算経営への挑戦』生産性出版.)
- Burkert, M., F. M. Fischer and U. Schäffer. [2011] Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22(3), 143-159.
- Chenhall, R. H. [2003] Management control systems design within its organizational context: findings from

- contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. [2008] Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 517-550.
- Chenhall, R. H. and F. Moers. [2015] The Role of Innovation in the Evolution of Management Accounting and Its Integration into Management Control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13.
- Cohen, S. G. and D. E. Bailey. [1997] What Makes Teams Work: Group Effectiveness Research from the Shop Floor to the Executive Suite. *Journal of Management*, 23(3), 239-290.
- Demski, J. S. and Feltham, G. A. [1978] Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, 53(2), 336-359.
- Dorfuss, K. [2016] Reconsidering the participative budgeting-performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17-37.
- Drake, A. R., S. F. Haka., and S. P. Ravenscroft. [1999] Cost System and Incentive Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Teams. *The Accounting Review*, 74(3), 323-345.
- Englund, H and J. Gerdin [2015] Develoing enabling performance measurement systems: On the interplay between numbers and operational knowledge. *European Accounting Review*, 24(2), 277-303.
- Forrester, R. and A. B. Drexler. [1999] A Model for Team-based Organization Performance. *Academy of Management Executive*, 13(3), 36-49.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. [2005] Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16(3), 269-292.
- Groen, B. A. C., M. J. F. Wouters, and P. M. Wilderom. [2012] Why employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study, *Management Accounting Research*, 23(2), 120-141.
- Hacker, M. E. and J. D. Lang [2000] Designing a performance measurement system for a high technology virtual engineering team – a case study. *International Journal of Agile Management Systems*, 2(3), 225-232.
- Herath, S. K. [2007] A Framework for Management Control Research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895-915.
- Hopwood, A. G. [1996] Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organization and Society*, 21(6), 589-590.
- Hudson, M., A. Smart., and M. Bourne. [2001] Theory and Practice in SME Performance Measurement Systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 21(8), 1096-1115.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan [1987] *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston; MA.
- Johnson, H. T. [1992] *Relevance Regained: From Top-Down to Bottom-Up Empowerment*. The Free Press, Toronto; CA.
- Jönsson, S. and A. Grönlund [1988] Life with a sub-contractor: New technology and management accounting. *Accounting, Organization and Society*, 13(5), 512-532.
- Kilfoyle, E., A. J. Richardson and L. D. MacDonald. [2013] Vernacular accountings: Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems. *Accounting, Organization and Society*, 38(5), 382-396.

- Lambert, R. A. [2001] Contracting Theory and Accounting, *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 3-87.
- Libby, T. and R. M. Lindsay [2010] Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Mahlendorf, M. D., U. Schäffer and O. Skiba [2015] Antecedents of participative budgeting: A review of empirical evidence. In Epst in, M. J. and J. Y. Lee (ed.) [2015] *Advances in Management Accounting*, 25, 1-27.
- Malmi, T. and D. A. Brown. [2008] Management control systems as a package -Opportunities, challenge and research directions, *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Melnyk, S. A., U. Bititci, K. Platts, J. Tobias and B. Andersen [2014] Is performance measurement and management fit for future? *Management Accounting Research*, 25(2), 173-186.
- Mendibil, K. [2003] Designing Effective Team-Based Performance Measurement Systems: An Integrated Approach. Ph.D. thesis, University of Strathclyde, Glasgow.
- Mendibil, K. and J. MacBryde. [2006] Factors that Affect the Design and Implementation of Team-Based Performance Measurement Systems. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55(2), 118-142.
- Mookherjee, D., and S. Reichelstein. [1997] Budgeting and Hierarchical Control. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 129-155.
- Otley, D. [1994] Management Control in Contemporary Organizations: toward a Wider Framework. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. [1999] Performance Management: A Framework for Management Control System Research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Rowe, C. [2004] The Effect of Accounting Report Structure and Team Structure on Performance in Cross-Functional Teams. *The Accounting Review*, 79(4), 1153-1180.
- Rowe, C., J. G. Birnberg, and M. D. Shields. [2008] Effects of Organizational Process Change on Responsibility Accounting and Managers' Revelations of Private Knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 164-198.
- Scott, S. G. and W. O. Einstein. [2001] Strategic Performance Appraisal in Team-based Organizations: One size does not fit all. *Academy of Management Executive*, 15(2), 107-116.
- Scott, T. W. and P. Tiessen. [1999] Performance Measurement and Managerial Teams, *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 263-285.
- Simons, R. [1995] *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press, Boston; MA. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 [1998] 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部。)
- Simons, R. [2005] *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Harvard Business School Press, Boston; MA. (谷武幸・松尾貴巳・窪田祐一・近藤隆史訳 [2008] 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社。)
- Zigon, J. [1997] Team Performance Measurement: A Process for Creating Team Performance Standards. *Compensation and Benefits Review*, 29(1), 38-47.
- 伊丹敬之 [1983] 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 市原勇人・篠原巨司馬 [2014] 「混合研究法を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(1), 71-179.

- 伊藤克容 [2008] 「マネジメント・コントロール概念の拡張—コントロール手段の多様化と組織前提の変化—」『成蹊大学経済学部論集』成蹊大学経済学部, 39(1), 13-34.
- 伊藤嘉博 [2001] 『管理会計のパースペクティブ』上智大学出版会.
- 潮清孝 [2014] 『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社.
- 大浦啓輔 [2006] 「組織間におけるコントロール・システムと『信頼』」『原価計算研究』30(2), 63-71.
- 庵谷治男 [2013] 「現場レベルでの利益責任と会計情報の利用」『研究論文集—教育系・文系の九州地区国立大学間連携論文集—』6(2), 1-24.
- 大塚裕史 [1998] 『参加型予算管理研究』同文館.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2015a] 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか（上）京セラにおけるアメーバ経営と本調査の概要」『企業会計』67(11), 1585-1591.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2015b] 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか（中）アメーバ経営の導入における目的、成果と負担・問題」『企業会計』67(12), 1752-1758.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2016] 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか（下）アメーバ経営のコンポーネントとまとめ」『企業会計』68(1), 124-130.
- 小林哲夫 [2009] 「組織内及び組織間の相互作用に関する管理会計研究」『産業経理』68(4), 4-12.
- 澤邊紀生 [2015] 「マネジメント・コントロール・システムの設計と運用のダイナミズム」『企業会計』67(1), 58-59.
- 谷武幸 [2013] 「アメーバ経営の概念モデル—フィロソフィとのコントロール・パッケージによる組織の活性化—」『企業会計』65(2), 161-171.
- 西居豪・近藤隆史 [2015] 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(2), 47-60.
- 廣本敏郎 [2006] 「京セラのアメーバ経営—その意義と形成過程—」『経済論叢』178(4), 京都大学, 357-363.
- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平 [2008] 「分権的組織の管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1), 61-77.
- 藤野雅史・李燕 [2016] 「水平的相互作用における管理会計の利用」『メルコ管理会計研究』8(2), 17-33.
- 三矢裕 [2003] 『アメーバ経営論—ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入—』東洋経済新報社.
- 李健・松木智子・福田直樹 [2010] 「予算管理」加登豊・松尾貴巳・梶原武久 [2010] 『管理会計研究のフロンティア』第5章, 中央経済社, 109-152.
- 劉建英・三矢裕・加護野忠男 [2006] 「細部へのこだわりと人材育成—中国へのアメーバ経営導入プロセスのアクションリサーチから—」『国民経済雑誌』194(1), 神戸大学, 81-94.